

《周礼》的内控思想及其 对行政事业单位内控建设的启示

黄 赟

【摘要】《周礼》是关于中国周代国家机构设置和职责分工的专著,其把财政原则、内控机制嵌入整个行政体系的分工与合作之中,大大提高了行政制度的严谨性、科学性和有效性。梳理《周礼》中的内控思想,研究其对我国政府内控建设的启示,提出应同时做好微观层面和宏观层面的内控建设,充分运用内控的原理和方法,因地制宜地设计内控体系,将权责对等的理念和制衡机制纳入内控体系的设计和执行之中,并加强会计系统和信息系统建设来提升政府的管控效能。

【关键词】周礼; 内控思想; 内控建设; 政府内控

【中图分类号】F129

【文献标识码】A

【文章编号】1004-0994(2019)10-0173-4

《周礼》是关于中国周代国家机构设置和职责分工的专著,同时也是一部关于财政管理的专著。在这部专著中,包含着诸如“以九式均节财用”“任土所宜”这样经典的财政原则,也包含着相互制约、相互监督的内控机制,同时财政原则、内控机制被嵌入整个行政体系的分工与合作之中,大大提高了行政制度的严谨性、科学性和有效性,为国家机器的有效运转提供了制度保障。

一、《周礼》中的内控思想

内部控制,既是政府内部管理制度和制衡机制的集合,又是政府为实现控制目标的自我约束和规范的管控过程。虽然《周礼》不是内控方面的专著,并未对内控的定义、要素、原则、方法等进行系统的论述,但其中蕴含着大量的内控原理和内控方法,这些原理和方法即使对今天的政府内控建设也极具借鉴意义。

1. 在官职设置上,结构缜密,职责明确。《周礼》设六官,分别是天官、地官、春官、夏官、秋官、冬官,财政职能主要集中于天官和地官,其他四官也有所涉及。天官的“大府”“玉府”“内府”“外府”“司会”“司书”“职内”“职岁”“职币”等九职分掌治藏和会计。大府是王的府库总保管,掌管财务收受、发放,玉府(为

王保管金玉、兵器等)、内府(负责保管贡赋中的珍贵之物)、外府(负责货物、钱帛的回收、发放),皆为大府的属官。司会掌管统计和考核邦国、都鄙、官府等的财政收支,相当于全国总会计,司书(掌管各种会计账簿)、职内(负责税赋的征收)、职岁(掌管年终赋税支出总结算事务)、职币(掌管各部门经费支出结余部分,以备王用于赏赐),皆为司会的属官。这九职各司其职,形成了一套完整的财经管理体系。

2. 在岗位设置上,体现了不相容岗位相分离的原则,履职过程中强调相互牵制。不相容岗位相分离的机制在防范错误和舞弊及预防腐败方面能够发挥重要作用。《周礼》中大府及其属官负责保管和收发物资,司会及其属官负责会计记录和考核,会计记录与实物相互分离又相互核对、相互牵制。除了岗位的相互牵制,《周礼》还记载了履职时的监督与牵制措施。《周礼》中的“凡上之赐予,以叙与职币授之”^[1],是指职岁(掌管赋税支出)应当会同职币(掌管经费结余)将王所赐的财物授予官府,在此过程中职岁与职币这两个岗位实现了相互监督,以防范舞弊行为的发生,这是一种非常典型的制衡机制。

3. 有健全的管理制度,特别是财政收支标准明晰、收支管理有据可依。《周礼》要求“以九赋敛财

贿”^[1]，九赋是指九种土地税，是国家财政收入的主要来源；财贿是指能够用作国家经费开支的财物，包括钱币谷物与其他实物。“以九赋敛财贿”即按照税收规定取得国家财政收入。《周礼》还要求“以九式均节财用”^[1]，即用九种使用财物的法规来调节、平衡财物用度，这些法规就是政府的支出管理制度。对于政府而言，内控中一项很重要的内容就是建立健全收入业务和支出业务的内部管理制度，首先需要明确的就是收入和支出的内容，以及各种支出范围、支出方向和支出标准，离开了明晰的收支管理制度，政府的收支活动也就失去了制度基础和监督依据。在支出控制方面的要求尤为详细和严格。例如，《周礼》规定“外府掌邦布之出入，以共百物，而待邦之用凡有法者”^[1]，即外府掌管法定钱币的收支，用于采购各种物品，并供给各部门法定的办公开支，这其中就蕴含着按照国家财政开支制度来向各部门提供物资的意思；规定“凡颁财，以式法授之”^[1]，即凡颁发的财物，都按制度授予，这里的制度主要就是与支出相关的管理制度；还规定“凡官府、都鄙群吏之出财用，受式法于职岁”^[1]，即凡是王朝官府及王畿各级官吏需支出的财物，都要受职岁管理并遵循有关财物支出的条例。这些都是在强调要按规定支出，使政府支出行为符合国家财政支出制度。

4. 定期记录与报告制度，作为日常管理的要求和业绩考核的依据。《周礼》要求“岁终则令群吏正岁会，月终则令正月要，旬终，则令正日成，而以考其治。治不以时举者，以告而诛之”^[1]。也就是说，每到年终，官员们要做好全年的会计文书并向其上级官员汇报工作，每到月底，需要做好当月的会计文书，每到旬终，需要做好十天的会计文书，这些会计文书是考核官员们政绩的依据之一。对于不能按时完成本职工作的情况，要报告上级并接受处分。此外，膳夫、庖人也要做到岁终则会（即按年做好记录），酒正要做到日入其成、月入其要、岁终则会（即按日、按月、按年做好记录）。这种定期记录和报告制度，以及不能按时完成工作就予以处罚的问责制度，形成了对官员依规、有效履职的约束。由于官员汇报工作的频率（旬终、月终、岁终）较高，因此管理中存在的问题能被及时发现并予以解决，提高了管理的效能。且对不同岗位官员的要求也有所不同，比如，膳夫、庖人需按年记录，酒正需按日记录，这种根据岗位特点和工作职责分别制定制度的做法体现了在制度设计中“因地制宜”的思想。

5. 要求会计文书与成事文书交互考核，据此进行激励和约束，形成权责对等的氛围。《周礼》要求“岁终，则令百官府各正其治，受其会，听其致事，而诏王废置”^[1]。也就是说，每到年终，各官府需向天官冢宰递交会计文书、汇报工作业绩，天官冢宰协助王对各官府进行业绩评价并据此对官员进行赏罚。可见，评价官员绩效的依据不仅包括其履行职责所取得的工作业绩，还包括其在履职过程中的资源使用情况。以此为标准考核六官的工作绩效，“诛”“赏”分明，能够发挥稽核的威慑力，形成天官对其他五官的控制，进而使财政原则和财经纪律更好地贯穿宏观管理的全过程。《周礼》要求“以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成。以周知四国之治，以诏王及冢宰废置”^[1]，即用司会与司书、职内和职岁的记录交互参考，据以考核每十日的成事文书（专业业务活动开展情况的报告），将每月、每年的会计文书与成事文书交互参考，作为业绩评价依据。交互考核会计文书和成事文书的做法，体现了一种“财”和“事”相互匹配、相互融合的理念，即体现了经济活动对政府专业活动的支持，且这种制度设计中还包含了权责对等的思想，形成良好的内控环境。

二、《周礼》的内控思想对行政事业单位内控建设的启示

《周礼》虽然没有针对内控的系统论述，但其已将内控的五个要素——控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督融入官职设置、职责划分和运行规则之中，使内控理念深入到行政管理的方方面面。现代政府机构设置远比中国周代时期的六官复杂得多，管理难度也大得多，但无论情况发生怎样的变化，内控的原理和方法都是普遍适用的。重温三千多年前的《周礼》，我们可以总结其经验、汲取其精华，推进政府内控制度建设，把内控作为一项有效的管理工具嵌入政府治理之中，提高政府管控效能。

1. 同时做好微观层面和宏观层面的内控建设。政府是公共资源的使用者和配置者，这其中包含两个层面的管理。

(1) 微观层面。行政事业单位作为政府主体，需要运用财政资金来支付人员工资、工作经费等，维持单位自身的日常运行，这属于行政事业单位在单位运行层面的经济活动。我国现行的《行政事业单位内部控制规范（试行）》是适用于行政事业单位经济活动的内控规范。该规范从内容上看，主要针对的是单位的预算、收支、采购等单位自身的经济业务管控，

以及资产、基建和合同等单位内部的专项管理,侧重于微观层面的内控。但即便是在微观层面,设计合理的内制机制并使之得以有效执行也并非易事。随着机构改革的深化和社会事业的迅速发展,越来越多的政府机构呈现出规模大、层级多、结构复杂、业务活动点多面广的特点,有些机构特别是事业单位资金来源多样化、业务活动复杂化,这都增加了行政事业单位设计内控体系、加强内部经济活动管理的难度。同时,在内控规范逐步推行的这几年中,行政事业单位的管控意识不断提升,内控体系也逐步建立和完善,内部经济业务的管理水平达到了新的高度。

(2)宏观层面。政府是公共资源的配置者,在管理公共事务、提供公共产品和服务的履职过程中,需要政府工作人员运用大量的职业判断进行公共资源的配置,这属于宏观层面的经济活动。如果政府的资源配置方案不合理、配置程序及执行过程存在漏洞,就会引发铺张浪费、管理不善、寻租腐败等行为。以政府补助为例。政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产和非货币性资产,是政府配置公共资源的一种方式,也可以说是政府调节市场的一种方式。虽然政府补助在稳定物价、促进经济和社会发展方面发挥了一定作用,但近些年其在公共资源配置中的问题也日益凸显、备受关注。例如,审计署在对2015年和2016年中央财政转移支付给18个省的节能环保重点专项资金进行的审计中,抽查了13家汽车生产企业6801辆享受财政补贴的新能源汽车,发现有3511辆电动客车的补贴额超过单车售价的70%,补贴标准偏高;部分汽车生产企业瞄准补贴政策设计和生产车辆,有些企业甚至通过关联方交易或弄虚作假等方式获取补贴16.72亿元^[2]。根据审计署的这一公告,补贴标准偏高意味着政府补助在方案设计上存在不合理之处,使部分企业“瞄准”补助政策来设计和生产新能源汽车,以争取更多的政府补助,造成了逆向选择和公共资源的不当配置;通过关联方交易或弄虚作假等方式来骗取政府补助,意味着政府补助在资金审核等执行环节存在漏洞,这种程序上的问题同样会导致公共资源的浪费。

上述案例足以说明加强政府宏观经济活动内控的重要性,同时还说明,在行政事业单位内控规范试行了一段时间后,可以考虑“跳出”单位微观层面,不再局限于单位自身运行层面的经济活动,而是将内控的范围扩展至政府宏观经济管理活动,运用内控的原理和方法,实现公共资源在政府内部运转和履

行职能中的优化配置,进一步提升公共资源使用和管理经济性、效率性和效果性。

2. 充分运用内控的原理和方法。《周礼》中的内控原理和方法既适用于行政事业单位层面的内控建设,也适用于政府对宏观经济活动的管控。

(1)在设计内控制度时,需要借鉴《周礼》中的“任土所宜”原则。《周礼》指出“以土均之法,辨五物九等,制天下之地征,以作民职,以令地贡,以敛财赋,以均天下之政”^[1],也就是以土均平政,按土地情况合理征税的法则来平均赋税。古希腊哲学家色诺芬^[3]也在《经济论 雅典的收入》一书中写到:要做一个成功的农人,首先必须知道土壤的特性。这其中的原理就是要做到因地制宜。我国政府内控体系的建设也需要遵循这一原理。

在微观层面,行政事业单位可以从本单位结构、业务特点和工作流程入手构建其内控体系。例如,一些政府单位正是以对单位本级和下属二级、三级单位重点业务的流程梳理作为内控体系建设的切入点,通过听取报告、查阅材料、问卷调查等方式,收集各基层单位的基本数据、先进管控措施、存在的主要困难等大量的信息,明确重点控制环节,选择有针对性的控制措施,据此细化内部管理规定,增强其可操作性。在宏观层面,当政府进行资源配置的方案和流程设计时,可以深入一线进行调查研究,从实际情况和业务活动的客观规律出发,从业务活动和公共资源的相互联系入手,查找资源配置方案设计和流程执行中的风险点,在此基础上根据内部控制的原理和方法“对症下药”,选择合适的风险管控措施,提高资源配置决策的科学性和合理性,堵住资源配置流程中的漏洞。例如,针对审计署发现的新能源汽车企业骗补案例,不论在政府补助方案设计方面,还是在企业申报补助的审核方面,深入实地调查、掌握第一手资料都是不能忽略的重要措施。

(2)将权责对等的理念纳入内控体系设计和运行的全过程。不论是行政事业单位内部各业务部门,还是宏观层面的政府各部门,配置或使用公共资源的权利和其合规合理配置或使用公共资源的责任是相匹配的。在微观层面,越是组织结构复杂的行政事业单位,越需要建立起预算编制部门与业务部门之间的沟通协调机制,将预算指标分解落实到具体任务的责任部门、直接责任人,避免预算编制与资产配置相脱节、与具体工作不对应,并且如《周礼》要求的那样定期将会计文书与成事文书交互参考,作为业

绩效评价的依据,让每一个业务部门、每一名工作人员树立起权责对等的意识。由此,相关部门和人员在履职之前的预算编制阶段,就会自觉考虑履职所需的资源以及公共资源及其使用规则对业务活动的限制,待实际开展业务活动时就会自觉遵循相应支出规则。在宏观层面,针对政府在进行公共资源配置时所做的决策和分配资源过程中所执行的流程,也需要建立资源配置的绩效评价机制和问责机制,将公共资源的分配与资源使用效果结合起来,作为绩效评价的依据,以结果导向来增强相关机构或工作人员的责任感,真正做到“均节邦之财用”。

(3)将制衡机制嵌入制度设计之中。制衡强调的是一种相互监督、相互牵制的关系。《周礼》对大府、司会、司书、职岁、职币等岗位的职责和交互关系进行了明确规定,要求重要的事务由两人以上共同管理,在国库收支记录和资产管理方面也有着严格的分工牵制和交互考核,以起到相互监督、相互牵制的作用。不论在微观层面,还是在宏观层面,政府在设计内控制度时都要将制衡机制嵌入管理中的薄弱环节,如同庖丁解牛一样,以无厚入有间。

例如,在设计工作程序时,将授权、执行、监督三个环节相分离,防止既当运动员又当裁判员的情形出现。在上述新能源汽车案例中,有了审计署的监督,能够及时发现问题,既追回了“骗补”资金,又起到了威慑作用,能促进有关部门改进补助方案、完善资金分配程序。又如,在分配职责和设置岗位时,将不相容岗位相分离,并建立轮岗机制,能形成岗位之间的牵制,防止贪污、挪用国有资产等现象的发生。再如,在配置公共资源时,建立议事决策机制和信息公开机制,通过集体研究、专家论证和技术咨询相结合来提升决策的合规性和科学性,工业转型升级(中国制造2025)资金就采用了招标或委托第三方机构进行遴选项目的方式来选择需要扶持的项目,引入专家论证和技术咨询的议事决策机制在一定程度上有利于公共资源的合理配置和有效使用。有了制衡机制,管理制度将更具针对性、系统性和可操作性,有利于形成一种相互制约又相互协调的环境,真正发挥制度管人、管事、管权的作用。

(4)加强会计系统和信息系统建设。《周礼》非常强调定期会计核算和报告,如“日入其成,月入其要,岁终则会”“听出入以要会”^[1]等,通过记录和报告来加强对经济活动的监督与控制。会计是通过一系列

专业程序生成财务信息,从而反映和监督一个单位经济活动的一种经济管理工作。在单位层面,行政事业单位的预算业务和收支业务以财会部门为主导,采购业务和基本建设的预算编制和资金结算也离不开会计系统,单位的经济活动均与会计系统密切相关。同理,在政府层面,财政部门主导各政府部门预算的编制和财政资金的收支,政府各部门遵循财政部门制定的政府会计准则来编制部门财务报告,政府整体层面编制政府综合财务报告,就能体现政府部门和政府整体使用公共资源开展专业活动的情况,做到《周礼》中所说的“以岁会考岁成”“以周知四国之治”^[1]。健全的会计系统能够为单位内部管理提供真实、完整的财务信息,并对单位经济活动的合法合规、资产的安全进行有效监督,在行政事业单位内控中发挥重要作用,所以,加强会计系统建设也是政府内控建设的重要内容。

此外,现代意义上的管理离不开信息系统的支持。如同企业管理需要建立行之有效的ERP系统一样,政府管理也需要设计和建立信息系统以推动内控的程序化与常态化。通过在信息系统中设置部门和岗位职责、规定业务办理流程、确定授权审批权限、公开预算指标信息并提供相关政策法规支持,用信息系统来约束所有的部门和人员按规定程序办事、按既定的预算指标开展业务活动,从而实现内控程序对政府各项业务活动的自动化管控。同时,通过建立统一的信息系统,打破行政事业单位内部预算、收支、采购、资产、基建等业务模块之间的屏障,打破政府部门在公共资源配置上可能存在的条块分割局面,“跳出”单项业务,实现信息共享,形成控制合力,以便适时堵塞漏洞、消除隐患,并更加及时、有效地为政府的资源配置提供决策支持,提高政府管控效能。

主要参考文献:

- [1] 徐正英,常佩雨译注.周礼(全二册)[M].北京:中华书局,2016:35~219.
- [2] 审计署.审计结果公告——18个省节能环保重点专项资金审计结果(2017年第9号)[EB/OL].
http://www.sohu.com/a/152472281_466906, 2017-06-27.
- [3] 色诺芬著.张伯健,陆大年译.经济论 雅典的收入[M].北京:商务印书馆,1961:50~60.

作者单位:中国财政科学研究院,北京100820